

教授条項のない租税条約において「その他所得条項」の適用があるのか

税理士 高山 政信

〔事例〕

居住者甲は、わが国と租税条約を締結しているX国の大学と日本の大学の交換教授プログラムによりわが国に招請されて来日したばかりの教授である。大学での招請期間は2年間である。X国との租税条約においては、教授条項がないが、その他所得条項があるので、その他所得条項の適用によりわが国で免税とされないのか。

〔ポイント〕

租税条約に規定する教授条項とその他所得条項の関係について、次のとおり検討する。

- 1 教授の所得に対する国内法の適用関係
- 2 教授条項の内容
- 3 その他所得条項の内容
- 4 租税条約の適用者

〔検討〕

1 教授の所得に対する国内法の適用関係

わが国に2年間の滞在予定の甲は、居住者のうち非永住者に該当する。非永住者の課税所得は、国内源泉所得及び国外源泉所得で国内にお

いて支払われ、又は国外から送金されたものが課税される。

したがって、国内にある大学への勤務により獲得する所得は、国内において行う勤務に該当し、国内源泉所得として全額わが国で課税されることになる(所法161八イ)。

2 教授条項の内容

教授条項というものは、OECDモデル租税条約には規定されておらず、わが国独自のものである。国際的な学術の交流を促進するものとして、わが国では、教育、文化、学術交流の一層の促進のため、一定の要件の下に、教授等の報酬について免税としている。

教授条項については、例えば、アイルランドとの租税条約22条1項(教授)で、次のとおり規定している。

「大学、学校その他の教育機関において教育を行うため一方の締約国を訪れ、2年を超えない期間滞在する教授又は教員であって、現に他方の締約国の居住者であり、又は訪れる直前に他方の締約国の居住者であったものは、その教育に係る報酬につき、一方の締約国において租税を免除される。」

したがって、わが国と同様の非居住者課税を採用している国から派遣された教授等については、居住地国であるわが国で課税されないだけでなく、派遣国においても課税されないという

課税上の真空地帯が発生することになる。そのため、対イスラエル、ブルガリア、ルクセンブルグ条約のように比較的最近締結された条約や対アメリカ(新)、フランス、韓国租税条約のように最近改定された条約においては、一方の締約国で行う教育又は研究に係る報酬について、他方の締約国において租税を課されるものについてのみ当該一方の締約国において租税を免除すると規定し、課税上の真空地帯を生じないよう措置されている。

また、対シンガポール、マレーシア租税条約では、租税条約の改定時に教授条項を削除するものもある。

3 その他所得条項の内容

その他所得条項とは、租税条約の個別に規定していない所得については、その者が居住地国とされる国においてのみ課税され、源泉地国においては免税とされるものである。

本件で、その他所得条項が適用されるかどうかである。

OECDモデル租税条約21条1項(その他所得)では、次のとおり規定している。

「一方の締約国の居住者の所得(源泉地を問わない。)で前各条に規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」

その他所得条項の規定は、一方の締約国(本件ではX国)の居住者が、前各条に規定がないものに対して取り扱われるものである。本件では、甲はわが国の居住者であって、X国の居住者でないので、本条項の適用はないことになる。

4 租税条約の適用者

租税条約は、外国税額控除等の若干の例外を除いて、わが国の非居住者及び外国法人に対し

て適用される。したがって、租税条約で規定する軽減税率や免除の効果が、居住者や内国法人に及ばないのが原則である。その意味で、わが国の居住者である教授に対して課税の免除を与えるのは、例外的なケースと位置づけられる。

付言すると、通常、締結相手国の大学教授としての報酬は、自由職業者所得に該当する場合を除いて、教授条項がない場合は、国内での人的役務の提供所得として取り扱われることになる。

5 まとめ

租税条約で規定する教授条項は、わが国の居住者にも適用される例外的なケースである。本件では、X国との租税条約において教授条項がないことから、原則に戻り、国内法どおり居住者(非永住者)として課税されることになる。